

Consulta 1 de auditoría BOICAC 117

Cuestión Planteada: *¿Qué condiciones debe reunir el verificador del Estado de la Información NO financiera en aplicación de lo Establecido en la ley 11/2018 por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, y la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas en materia de información NO financiera y diversidad? ¿Este podría ser el auditor de cuentas anuales de la Sociedad?*

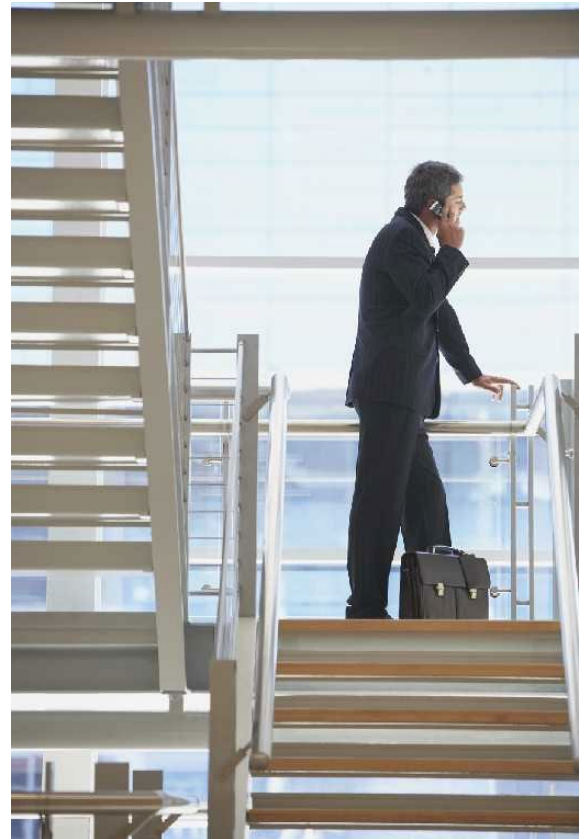
Respuesta:

La cuestión planteada es regulada por el Art. 49.6 del Código de Comercio, con la modificación incorporada por la ley 11/2018 de 28 de Diciembre.

“La Información incluida en el estado de información no financiera será verificada por un prestador independiente de servicios de verificación”.

- ❖ No se dice nada más en la Ley, ni a quien se considera prestador independiente de servicios de verificación, ni las condiciones/características que deben reunir las personas físicas/jurídicas para ser reconocidas como tales. Ni se prohíbe ni se exige que esta tarea deba ser realizada por el auditor de cuentas.
- ❖ Desde la perspectiva de la Ley de Auditoría de Cuentas no existe impedimento para que el auditor de cuentas efectúe la verificación del estado de Información no financiera (puesto que es similar al Informe de Gestión, la cual verifica el auditor, sin que sea cuestionada su independencia).
- ❖ Si que los honorarios percibidos por tal servicio de revisión deben tenerse en cuenta a los efectos de observar los límites establecidos en los arts. 25 y 40 de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas. (25º Causas de abstención por honorarios percibidos y 40º Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría).

- ❖ Probablemente esta materia deba ser objeto de regulación más adelante, mediante el correspondiente desarrollo reglamentario, precisando y aclarando su efectiva aplicación práctica.
- ❖ Por tanto, hasta que no exista una regulación específica, en la actualidad no se encuentran reguladas las condiciones que debe reunir quienes realicen la verificación del estado de Información no financiera, por tanto, esta podría ser realizada por un auditor de cuentas anuales de la entidad.



Consulta 1 de contabilidad BOICAC 117

En relación con la información no financiera analizada anteriormente, se han planteado las siguientes cuestiones:

1. Si la mención a las sociedades filiales en la nueva redacción del apartado 5 del art. 49 del Código de Comercio debe entenderse referida a las Sociedades dependientes domiciliadas en España, a las radicadas en la UE o a todas las sociedades controladas con independencia del país en el que operen.

La nueva redacción del artículo 49.5 del CdC es la siguiente:

“5. Las sociedades que formulen cuentas consolidadas, deberán incluir en el informe de gestión consolidado el estado de información no financiera consolidado previsto en este apartado siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) N° medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo > 500

b) Que o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos al menos 2 de las siguientes circunstancias:

1.- Activo > 20.000.000€

2.- Importe neto de la cifra de Negocio consolidada > 40.000.000€.

3.- N° medio de trabajadores empleados durante el ejercicio > 250.”

La obligación cesará si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos cualquiera de los requisitos antes mencionados.

En los 2 primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo de sociedades, la sociedad dominante estará obligada a

elaborar el estado de información no financiera consolidado, incluyendo a todas sus filiales y para todos sus países en los que opere, cuando al cierre del ejercicio se cumplan 2 de las 3 condiciones mencionadas en b) y se cumpla a) también.

Por tanto, deberá incluir información sobre todas las sociedades independientemente del país en el que operen.

2. Sobre la correcta interpretación de los términos en que se ha regulado en la legislación española la dispensa de presentar el estado de información no financiera individual.

La redacción dada por la Ley 11/2018, de 28 de Diciembre, al artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativo al informe de gestión es la siguiente:

“Una Sociedad dependiente de un grupo estará dispensada de la obligación establecida en este apartado si dicha empresa y sus dependientes, si las tuviera, están incluidas a su vez en el informe de gestión consolidado de otra empresa, elaborado conforme al contenido establecido en este artículo. Si una sociedad se acoge a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el Informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante”.

En este contexto, se plantean 3 escenarios posibles:

a.) La Sociedad Dominante está Domiciliada en España

En este caso la sociedad dependiente solo podrá hacer uso de la dispensa en caso de que se cumplan 2 requisitos:

1º. Que la información no financiera esté incluida en el informe de gestión consolidado de otra empresa, o en un estado separado, elaborado conforme al contenido establecido en los apartados 6 y 7 del art. 49 del CdC, por remisión de lo estipulado en el art. 262.5 de la LSC.

2º. Que en dicho informe de gestión o estado separado se incluya una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al RM en el que debe quedar depositado el citado documento.

b.) La Sociedad dominante está domiciliada en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En tal caso, según el ICAC, también debería regir la dispensa porque la Ley 11/2018, no distingue ni limita su aplicación por razón del territorio. No obstante, en el supuesto de que la Sociedad dominante estuviese domiciliada e otro Estado miembro de la UE es necesario hacer una precisión sobre el contenido que debería de tener, en lo que atañe a la información No financiera, el informe de gestión o el estado de información no financiera consolidado.

Concluye que, Para poder aplicar la dispensa en España, el estado de información no financiera consolidado de la sociedad dominante domiciliada en otro Estado miembro de la UE solo debería cumplir con los requisitos de información exigidos en ese Estado miembro, en los estrictos términos regulados en ese país, en trasposición de la Directiva.

Sin embargo, en el supuesto de que la información adicional exigida en el art. 49,6 del CdC, en comparación con los artículos 19.1 bis y 29.1 bis de la Directiva, no se proporcionase de forma voluntaria en el estado de información no financiera consolidado, la sociedad española vendrá obligada a elaborar en España un estado de información no financiera individual o consolidado.

c.) La Sociedad dominante está domiciliada en un tercer país.

La cuestión en este caso a dilucidar es si a los efectos de aplicar la citada dispensa rige, por analogía, la condición que se impone para evaluar la correcta aplicación de la dispensa por razón de subgrupo regulada en el art. 43.1.2 del CdC, en el que se requiere que la sociedad dominante que elabore cuentas consolidadas esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la UE.

En opinión del ICAC esta respuesta debe ser negativa.

1º. Porque la ley no distingue ni limita su aplicación.

2º. Porque la obligación de proporcionar información no financiera que impone la Directiva se ha regulado siguiendo unas reglas que difieren de las que rigen la formulación de cuentas anuales.

3º. La Directiva (a diferencia de la regulación en España) prevé incluso que la información no financiera se proporcione siguiendo un marco normalizado que no tiene por qué limitarse a los generalmente aceptados en el ámbito de la UE.

Por todo ello, nada impide que esa dispensa pudiera ser aplicada por una sociedad española controlada por una sociedad dominante radicada en un Estado que no sea miembro de la UE, siempre que se publique por esta la información no financiera estrictamente requerida por los artículos 19.1 bis y 29.1 bis.

3. Sobre la obligación que tiene una sociedad española de presentar el estado de información no financiera consolidado, si es dependiente de una dominante y, al mismo tiempo, es dominante de un subgrupo.

En opinión de este instituto, la dispensa sería aplicable tanto si la sociedad dominante que elabora el estado de información no financiera consolidado es española, como si esta domiciliada en un Estado miembro de la UE o en un tercer país, en los mismos términos y por las mismas razones que se

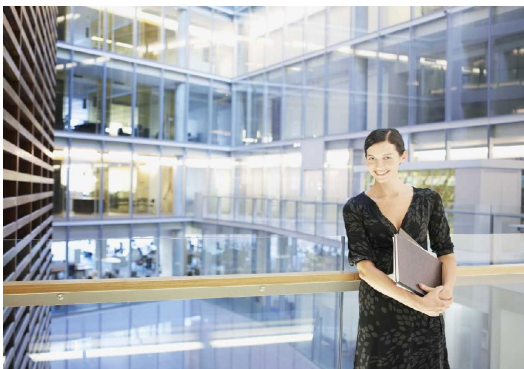
han expuesto en el caso de la dispensa regulada por la LSC.

Si el grupo español estuviese dispensado de formular CCAA consolidadas, la obligación de elaborar el estado de información no financiera consolidado decae, porque la exigencia de este requerimiento informativo, a nivel consolidado se vincula a la previa formulación de CCAA consolidadas. La Sociedad dominante española si estará obligada a formular el informe no financiero individual.

4. Si la obligación de verificación por un verificador independiente del Estado de información no financiera establecida en el art. 49.6 del Código de Comercio (último párrafo) para cuentas consolidadas resulta también exigible a los supuestos de sociedades que se encuentren obligadas a elaborar dicho estado a nivel individual de conformidad con lo establecido en el artículo 262.5 del citado texto refundido de la ley de sociedades de capital.

Una interpretación sistemática del artículo 262.5 de la LSC, conforme al artículo 3.1 del Código Civil, llevan a la conclusión de que el legislador ha pretendido que toda la regulación exigible para la información no financiera, incluida la de la verificación independiente y el hecho de que la información no financiera sea un punto separado del orden del día, se aplique tanto a los grupos como a las sociedades de capital individuales.

Por tanto, las sociedades individuales a las que se refiere el artículo 262.5 de la LSC están obligadas a la verificación prevista en el art. 49.6 del CdC.



Consulta 2 de contabilidad BOICAC 117

Sobre el tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración Pública cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos.

La consulta plantea dos supuestos:

1. Una sociedad mercantil solicita en enero del año X una subvención para financiar un estudio de mercado. En septiembre del mismo año la Administración Pública emite una Resolución individual de concesión de subvención a la empresa por el 100% del gasto previsto y pone como requisito para su cobro que una vez ejecutada la totalidad del gasto se facilite un informe del resultado obtenido y se solicite el cobro aportando la documentación justificativa de los gastos. A 31 de diciembre del año X, la sociedad ha realizado el 60% del gasto y ha reconocido un derecho de cobro frente a la Administración y un ingreso por el mismo importe.
La cuestión planteada se refiere al tratamiento contable que se debe dar al importe de la subvención concedida y destinada a financiar el 40% de los gastos del proyecto que están previstos para el año X+1 y en particular, si esta parte de la subvención debe ser considerada reintegrable y originar el reconocimiento de un crédito frente a la Administración empleando como contrapartida la cuenta 522 de Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
2. Una sociedad cooperativa solicita en el ejercicio X una subvención para realizar cursos de formación de sus socios cooperativistas en los ejercicios X+1 y X+2. En diciembre del año X la Administración Pública emite la Resolución individual de concesión de la subvención para los dos cursos, por el

100% de los gastos previstos, poniendo como requisito para su cobro la ejecución y justificación individual de cada curso en su año correspondiente. La consulta consiste en si a 31 de diciembre del año X se debe contabilizar la subvención concedida en la sociedad cooperativa, en la cuenta 522 de Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados considerando que en esta fecha no se ha recibido cobro alguno ni tampoco se han realizado gastos para los cursos subvencionados.

Para dar **solución** a estas consultas nos dirigimos a varias normas:

La primera de ellas, el *apartado 3º del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre el cual recoge el principio de devengo.*

Otra de las normas que regula esta consulta es la *norma de registro y valoración (NRV) 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, apartado 1.1.*

Según las normas anteriormente nombradas, podemos comentar que en la medida que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable. En ambos supuestos el registro contable deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en ejercicios posteriores, siempre y cuando el derecho de la empresa frente a la Entidad concedente cumpla los criterios para reconocer un activo regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

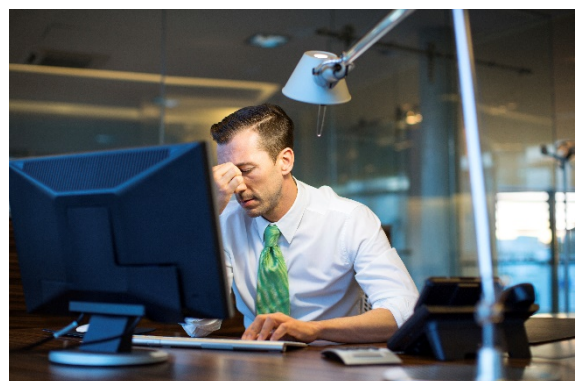
Además de ello, la *Norma de Registro y Valoración 18ª.1, disposición adicional única de la orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, apartado 2* también comenta que se entiende por subvención no reintegrable. Esta indica:

“Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.”

Una vez que hemos comentado lo que nos indican las diferentes normas daremos solución a los dos supuestos de la consulta:

1. El caso de estudio de mercado se puede calificar como no reintegrable e imputarse como ingreso en proporción al gasto ejecutado (60%) en la fecha de formulación de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento. Para el resto del gasto (40%) a realizar en el ejercicio siguiente, las subvenciones concedidas se entenderán reintegrables por lo que figurarán en el pasivo del balance del ejercicio.
2. En cuanto a los cursos de formación subvencionados sin que se hayan efectuado y por tanto no existan gastos se entenderán como subvenciones reintegrables y por tanto se contabilizarán en el pasivo del balance como deudas.



Consulta 3 de contabilidad BOICAC 117

Sobre el tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

En la consulta se pregunta si el efecto fiscal de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal debe contabilizarse exclusivamente en la sociedad dominante, en aquella o aquellas sociedades del grupo que doten reserva indisponible o en todas las sociedades del grupo que con sus fondos propios han contribuido a incrementar los fondos propios del balance consolidado.

Para dar **solución** a la consulta nos centramos primeramente en la *Ley 27/2014, de 7 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)*, la cual regula la reserva de capitalización en el *artículo 25*.

“Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a.) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- b.) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.”

Este artículo nos vincula con la *Ley 27/2014, de 7 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)*, artículo 29, apartados 1 y 6 para poder conocer quiénes son los contribuyentes a los que les afecta el anterior artículo. Estos son:

- ❖ *Apartado 1*: aquellos que su tipo de gravamen sea el 25% y aquellas de nueva creación que realicen actividades económicas que tributan, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15%.
- ❖ *Apartado 6*: entidades de crédito y entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos los cuales tributan al 30%.

El caso de la tributación en el Régimen de consolidación fiscal lo estipula el *artículo 62 de la Ley 27/2014, de 7 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)* el cual indica lo siguiente:

“La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a.) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.
- b.) Las eliminaciones.
- c.) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores.
- d.) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista.

El reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal se regula en el *artículo 11 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)* el cual indica lo siguiente:

“El gasto devengado por impuesto sobre beneficios que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros

a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

- a.) Las diferencias permanentes y temporarias producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.
- b.) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.”

En esta misma resolución se aclara que la reserva de capitalización (que se ha configurado como una reducción en la base imponible) se tratará como un menor impuesto corriente, pero que a la hora de cuantificar el efecto fiscal de una operación resulta equivalente declarar la renta exenta, aplicar un tipo de gravamen del 0% u otorgar una deducción por un importe equivalente a la cuota íntegra.

Tras comentar todas las normativas que incumben a la pregunta, resolvemos la cuestión planteada: La reducción en el impuesto corriente corresponderá a la sociedad que haya incrementado los fondos propios, porque esta circunstancia parece ser el presupuesto básico o desencadenante del incentivo, a pesar de que la reserva se haya dotado por otra sociedad, salvo que desde un punto de vista fiscal la dotación de la reserva por otra sociedad libere a la sociedad que ha incrementado los fondos propios de la obligación de mantener dicho incremento, en cuyo caso la reducción en el gasto por impuesto corriente debería aplicarlo la sociedad que dote la reserva.

